

Processo de convergência da contabilidade pública: um enfoque na divulgação do balanço patrimonial dos estados do nordeste

Convergence process of public accounting: an approach to the disclosure of the balance sheet of the northeast states

Recebimento dos originais: 29/10/2018

Aceitação para publicação: 30/11/2018

Lucas Henrique Nascimento do Couto

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba

Instituição: Universidade Federal da Paraíba

Endereço: Bancário Aylsio José da Silva, 109, ap 102 - Bancários, João Pessoa - PB, Brasil

E-mail: lucash96.lh@gmail.com

Edson Franco de Moraes

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília

Instituição: Universidade Federal da Paraíba

E-mail: efmcontador@gmail.com

RESUMO

O Brasil está passando por um período de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Pública. Para isso, o Conselho Federal de Contabilidade tem emitido normas que servem de base para a elaboração das Demonstrações Contábeis dos entes públicos. Por conseguinte, o presente trabalho pretende verificar como está o processo de adequação dos Balanços Patrimoniais dos Estados do Nordeste às normas aplicáveis, no que diz respeito à divulgação desse demonstrativo, tendo em vista que a convergência no setor público postula o patrimônio como objeto essencial da contabilidade. Para tanto, a pesquisa classifica-se como exploratória por não ser um tema ainda tão explícito. No resultado é realizada uma análise de conformidade entre os Balanços Patrimoniais de 2016 dos Estados do Nordeste e as normas vigentes e aplicáveis a este exercício e que tratam sobre a divulgação e evidenciação dos mesmos. Quanto aos resultados encontrados após a análise, tem-se que o processo de convergência no Nordeste caminha vagarosamente, destacando-se somente o Estado de Alagoas como o único que possui correspondência nas quatro normas analisadas. Algumas exigências foram ignoradas por alguns Estados e a contabilidade voltada ao patrimônio público ainda não é tão exposta, devido a não implantação completa das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelos órgãos responsáveis pela elaboração dos relatórios contábeis.

Palavras-chave: Convergência. Balanço Patrimonial. Divulgação.

ABSTRACT

Brazil is undergoing a period of convergence to the International Public Accounting Standards. For this, the Federal Accounting Council has issued standards that serve as the basis for the preparation of the Financial Statements of public entities. Therefore, the present work intends to verify how is the process of adjusting the Balance Sheets of the States of the Northeast to the applicable rules, regarding the disclosure of this statement, since the convergence in the public sector postulates the patrimony as essential object of the accounting. For this, the research is classified as exploratory

because it is not yet an explicit subject. In the result, a compliance analysis is performed between the 2016 Balance Sheets of the Northeastern States and the rules in force and applicable to this exercise and that deal with the disclosure and disclosure thereof. As for the results found after the analysis, it is observed that the process of convergence in the Northeast goes slowly, highlighting only the State of Alagoas as the only one that has correspondence in the four norms analyzed. Some requirements have been ignored by some states and accounting for public assets is not yet so exposed due to the complete implementation of the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector by the bodies responsible for preparing the accounting reports.

Keywords: Convergence. Balance Sheet. Disclosure.

1 INTRODUÇÃO

A partir de 2008, o processo de convergência e padronização da contabilidade pública no Brasil para os padrões estabelecidos pela Federação Internacional de Contadores (IFAC - International Federation of Accountants), através das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards), ganhou grande destaque em todo o território nacional.

Segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), até junho de 2017, 44 países já adotaram as IPSAS, 52 estão em processo de implementação e 27 já sinalizaram a convergência às normas internacionais para os próximos anos. O Brasil está em processo de implementação, de forma gradual até 2024, de acordo o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), aprovado pela Portaria STN (Secretaria do Tesouro Nacional) nº 548/2015, com alcance para a União, Estados, Distrito Federal e todos os municípios, tendo em vista a consolidação das contas públicas, de forma que todos os entes públicos sigam uma mesma estrutura conceitual.

O processo de convergência decorre principalmente da necessidade de comparabilidade de relatórios e demonstrativos de diferentes países. Essa evolução da Contabilidade Pública traz como grande benefício a possibilidade de confrontar relatórios contábeis de forma mais eficiente, abrir possibilidades de maior aprendizagem sobre a Contabilidade Pública de outros países, fornecer maior segurança e credibilidade aos demonstrativos contábeis, proporcionar aos seus usuários uma melhor transparência do patrimônio público e melhorar o modelo de gestão pública, segundo Mapurunga, Meneses e Peter (2011), desvinculando a contabilidade dos aspectos estritamente orçamentários, e adotando conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente com aspectos focados na contabilidade patrimonial. Todavia, o Brasil segue em processo de adaptação, padronização e estabelecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Diante do exposto, visando à importância de um Balanço Patrimonial divulgado de modo que forneça informações úteis e fidedignas de forma clara e padronizada, surge o seguinte

questionamento: qual o nível de conformidade, com relação à divulgação, entre as NBCASP e os Balanços Patrimoniais dos Estados do Nordeste?

A pesquisa teve como objetivo geral verificar como está o processo de adequação da divulgação dos Balanços Patrimoniais dos Estados do Nordeste às NBCASP e como objetivos específicos analisar o nível de conformidade entre os Balanços Patrimoniais dos Estados do Nordeste com o que as NBCASP apresentam quanto à divulgação desse demonstrativo e identificar os critérios que os Estados do Nordeste precisam melhorar, quanto à divulgação de Balanços Patrimoniais, para se adequarem às NBCASP.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP - (2017, p. 143) explica a importância do processo de convergência às novas Normas Internacionais de Contabilidade Pública e padronização dos Balanços Públicos ao afirmar que “busca melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas à sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no controle do patrimônio dos governos federal, estadual, distrital e municipal”. Tal importância estende-se aos profissionais e estudantes de Contabilidade Pública, às instituições financeiras e, por que não, também ao cidadão.

Kohama (2015, p. 71) evidencia a importância do Balanço Patrimonial ao afirmar que ele é o documento em que apresenta, de forma sistematizada, a essência da contabilidade pública, além de apresentar os resultados da movimentação ocorrida nos elementos do patrimônio, por meio de saldos obtidos dos registros contábeis realizados no exercício. Portanto, é indispensável uma apresentação fidedigna aos usuários. Sendo assim, a justificativa desse trabalho deve-se à importância de os usuários dos demonstrativos contábeis da administração pública, em especial o Balanço Patrimonial, obterem conhecimento do andamento do processo de adequação da divulgação deste às NBCASP.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Processo de Convergência da Contabilidade Pública Internacional

A Contabilidade é uma ciência social aplicada e, conforme Niyama (2010), influenciada pelo ambiente em que atua. Dessa forma, cultura, tradição histórica, estrutura política, econômica e social refletem as práticas contábeis que certos países praticam e, como resultado, a evolução dessas práticas está relacionada com o desenvolvimento econômico e como a informação contábil é tratada no país.

No entanto, nem todos os países possuem um sistema contábil forte e atuante. Como explica Silva (2011), existe diversidade nos sistemas contábeis dos países, pois alguns fatores como a

língua, cultura, sistemas políticos, econômicos e legais influenciaram na formação de conceitos importantes, ou seja, cada país possui suas características e peculiaridades no proceder contábil.

Niyama (2010), baseado nos estudos de Elliot e Elliot (2002), Saudagaran (2004), Radebaugh e Gray (1993), Nobes (1998) e Belkaoui (2000), mostra que o tipo de sistema legal e as características de um país afetam significativamente os procedimentos contábeis ali realizados a fim de gerar diferenças contábeis internacionais em relação a outros países.

Macêdo et al. (2010) enfatiza a relação dos sistemas contábeis com a estrutura legal predominante no país: *common law* ou *code law*. Neste, há desconfiança no que diz respeito à qualidade das demonstrações contábeis produzidas, pois a atuação do profissional contábil é fraca e, de modo geral, se limita apenas à observância dos dispositivos legais, os quais são elaborados pelo Governo. Naquele, a atuação do profissional contábil é forte e relevante para a aprovação de normas contábeis; o profissional contábil é mais valorizado e visto como alguém importante na entidade. No *common law* presume-se que tudo o que não é proibido é permitido, possibilitando inovações, melhor gerenciamento e mais desenvolvimento da área em questão.

Seguindo os conceitos apresentados, podemos compreender melhor os sistemas contábeis: modelo Anglo-Saxão e modelo Continental. Basicamente, nos países onde predominam o *common law* segue-se o modelo Anglo-Saxão que, de acordo com Niyama (2010), prevalece uma forte profissão contábil, pouca interferência do Estado, um forte mercado de capitais e uma contabilidade voltada para os investidores. Em controvérsia, os países que seguem o modelo Continental refletem o *code law*, onde a atuação do profissional contábil é fraca, a contabilidade é voltada substancialmente para prestar contas ao Governo e seguir o que a lei determina, não oferecendo um cenário em que a informação contábil tem um papel importante no desenvolvimento econômico.

Diniz et al. (2015) explica que o IFAC procura transmitir princípios e conceitos anglo-saxões a todos os países através da adoção das IPSAS pelos mesmos, de modo a convergir para uma padronização no sistema contábil mundial. Posto isso, cabe a cada país iniciar um programa de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, tendo em vista o processo de convergência da contabilidade pública.

2.2 Processo de Convergência da Contabilidade Pública no Brasil

O Brasil está no processo de convergência às IPSAS e conforme aponta Silva (2011), com as publicações das NBCASP, iniciou-se uma uniformização dos procedimentos contábeis internos e o reconhecimento da contabilidade como uma ciência, a qual possui como objeto o patrimônio público, mantendo a estrutura de procedimentos das informações decorrentes da execução

orçamentária, porém não mais com enfoque maior na legalidade e nos aspectos orçamentários da gestão governamental, mas também com ênfase no patrimônio.

Mapurunga, Meneses e Peter (2011) explicam que a intenção da convergência é tornar a contabilidade uma linguagem de negócios tanto no Brasil quanto a nível mundial. Para isso, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu em 2008 as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em consonância com as IPSAS, tal fato marcou o início da mudança da contabilidade pública no país. Contribuindo também nesse processo, a STN lançou em 2009 o MCASP, o qual é editado e atualizado periodicamente pelo STN, assim como o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Nesse contexto, segundo Bartosiak (2010 apud Rosa et al., 2013), essa mudança na contabilidade pública apresenta-se com a função de elevar o padrão qualitativo dos relatórios e demonstrativos do setor público, oferecendo aos seus usuários informações mais úteis, confiáveis e compreensíveis.

2.3 Transparência na Gestão Pública

Antes da transparência, é necessário que as instituições públicas possuam um bom preparo das Demonstrações Contábeis de forma a seguir corretamente as normas que sejam aplicadas nesse processo. O *compliance*, termo usado para designar conformidade entre os atos praticados pelas instituições e as normas, deve ser implantado nas entidades públicas para que estas estejam em consonância com as NBCASP, de forma a padronizar a forma de elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

De acordo com Coelho e Passador (2016) o *compliance* está imediatamente ligado à transparência (*disclosure*) e à responsabilidade e obrigação dos gestores de prestar contas (*accountability*). Tal compromisso dos gestores públicos amplia-se com a convergência da contabilidade pública a partir do momento que surge a necessidade de praticar contabilidade de fato e não apenas controle orçamentário. Conforme Macêdo et al. (2010) o termo *accountability* nos últimos anos torna-se indispensável para o exercício de uma boa gestão, pois ele promove uma ligação maior entre a administração e a sociedade, visto que uma gestão que a tenha como princípio norteador estaria aproximando-se das práticas de promoção da participação social.

2.3.1 Diferenças entre Transparência Fiscal e Patrimonial

A Lei 4.320, promulgada em 1964, mas que vigora até os dias de hoje, estabeleceu regras importantes para assegurar o equilíbrio das finanças públicas no Brasil e foi um divisor de águas para a Contabilidade Pública, embora seja uma lei voltada para a arrecadação da receita e a

execução da despesa em confronto com a previsão e fixação inclusas na Lei do Orçamento, tendo a utilização do orçamento público o principal instrumento para atingir esse objetivo. (FÉLIX, 2013).

A Lei Complementar nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), publicada no ano 2000, também trouxe grande mudança para a Contabilidade Pública no Brasil no que diz respeito aos parâmetros a serem seguidos relativos ao gasto público da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (TESOURO NACIONAL). Segundo Roza et al. (2013), a LRF estabelece procedimentos de finanças públicas em benefício da responsabilidade na gestão fiscal, por meio de atos que previnam riscos e retifiquem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

A LRF, no seu art. 1º, § 1º, apresentou inovações no processo de discussão e elaboração do planejamento no setor público, prevendo a responsabilidade de se buscar transparência na gestão pública, como foco para promover uma gestão fiscal e orçamentária responsável e reforçando os mecanismos de controle e transparência da aplicação dos recursos, atribuindo aos administradores a responsabilidade pela gestão fiscal:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Para Bosio et al. (2015), a Contabilidade Pública, como ramo da contabilidade, sempre foi vista como algo separado, pois com uma preocupação e enfoque muito mais orçamentário, desviava-se do objeto principal da contabilidade que é o patrimônio, como podemos perceber na própria LRF no seu art. 48:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Sendo assim, as NBCASP surgem também para retomar a essência contábil nos registros públicos, proporcionar uma gestão mais efetiva do patrimônio, modificando a prática contábil e possibilitando que a transparência forneça informações mais relevantes e úteis tanto para os usuários preocupados com a situação patrimonial e financeira do ente público quanto para os

próprios gestores na responsabilidade de prestar contas da administração dos recursos públicos. (BOSIO et al., 2015). De acordo com o item 2 da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL) publicada em 2016:

O objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Consequentemente, o desempenho de tais entidades pode ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa. Os Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

Alguns procedimentos antes não praticados passaram a fazer parte da rotina dos órgãos públicos, tais como o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de bens intangíveis e de infraestrutura de acordo com a NBC T 16.10, o reconhecimento de fenômenos independentes da execução orçamentária, como a reavaliação de ativos, a redução ao valor recuperável seguindo ainda a NBC T 16.10, a depreciação, amortização e exaustão de ativos de acordo com a NBC T 16.9 (COELHO E PASSADOR, 2016).

2.4 Divulgação do Balanço Patrimonial

Para a divulgação do Balanço Patrimonial, deve-se levar em consideração as Notas Explicativas. Para Coelho e Passador (2016), de acordo com os moldes de *accountability* que estão sendo difundidos, as Notas Explicativas têm função relevante na transparência e na qualidade da informação contábil, pois elas possuem o objetivo de facilitar a compreensibilidade das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), devendo ser produzidas de forma simples, objetivas e claras para todos os usuários. O MCASP (2017) explica que as Notas Explicativas “englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações”.

Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), definidos no MCASP, buscam:

alinhar as estratégias do CFC e da STN, de forma que haja um trabalho conjunto que envolve a revisão das NBC TSP, para que as mesmas sigam no rumo da convergência aos padrões internacionais, cuja principal fonte são as IPSAS editadas pelo IPSASB/IFAC, e do próprio MCASP, que irá observar a base conceitual das NBC TSP após a referida revisão,

com foco principal na implantação das normas e não no estabelecimento de conceitos. (PIPCP, p. 9).

Neste sentido, e de modo a convergir para padrões contábeis internacionais, a STN edita regularmente o MCASP com objetivo de alinhar às práticas contábeis dispostas nas NBCASP. (TESOURO NACIONAL). Para isso, a STN aprovou em 2015 o PIPCP, o qual determina prazos para obrigatoriedade dos registros dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Sendo assim, o MCASP estabelece alguns procedimentos contábeis novos que não estão presentes em algumas NBCASP vigentes emitidas anteriormente, mas estão presentes em novas normas que ainda entrarão em vigor.

Para que a divulgação do Balanço Patrimonial esteja em conformidade com as normas internacionais de contabilidade pública, com o objetivo de gerar comparabilidade em nível internacional, o CFC tem editado e emitido normas que servem de base para os entes públicos. As NBCASP que encontram-se vigentes estão relacionadas na Tabela 1 abaixo:

Tabela 1 – NBCASP vigentes em 2018

NBC	Nome da Norma	Início da Vigência
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	01/01/2017
NBC TSP 01	Receita de Transação sem Contraprestação	01/01/2017
NBC TSP 02	Receita de Transação com Contraprestação	01/01/2017
NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	01/01/2017
NBC TSP 04	Estoques	01/01/2017
NBC TSP 05	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	01/01/2017
NBC T 16.6 R1	Demonstrações Contábeis	31/10/2014
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	25/11/2008
NBC T 16.8	Controle Interno	25/11/2008
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	25/11/2008
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em	25/11/2008

Dentre as normas listadas acima, aquelas que serviram de base para elaboração dos demonstrativos contábeis públicos do ano de 2016 e tratam a respeito da evidenciação e divulgação do Balanço Patrimonial são:

- a) NBC T 16.6 R1 – Demonstrações Contábeis
- b) NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
- c) NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
- d) NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

2.4.1 NBC T 16.6 R1 – Demonstrações Contábeis

A NBC T 16.6 R1 mostra alguns conceitos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis, como a diferença de circulante e não circulante, método direto e indireto, conversibilidade, exigibilidade, dentre outros. Além disso, estabelece as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelos entes públicos:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Balanço Orçamentário;
- c) Balanço Financeiro;
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e
- g) Notas Explicativas.

A norma ainda regulamenta como deve ser a publicação dos demonstrativos. A seguir, no Quadro 1, estão alguns itens mais relevantes quanto à divulgação, e também, mais especificamente, acerca do Balanço Patrimonial:

Quadro 1 – Itens da NBC T 16.6 R1 sobre divulgação do Balanço Patrimonial

Item 7	As demonstrações contábeis devem ser divulgadas com a apresentação dos
--------	--

	valores correspondentes ao período anterior.
Item 9	Para fins de publicação, as demonstrações contábeis podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada.
Item 10	Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.
Item 13	No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.
Item 15	Os ativos devem ser classificados como “circulante” quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: (a) estarem disponíveis para realização imediata; (b) tiverem a expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis.
Item 16	Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.
Item 17	Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem um dos seguintes critérios: (a) corresponderem a valores exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis; (b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.
Item 18	Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.
Item 19	As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.
Item 41	As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Fonte: Adaptado de NBC T 16.6 R1 (2018).

2.4.2 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

A NBC T 16.7 estabelece conceitos de consolidação e dependência, mostra os procedimentos a serem realizados com relação às transações ocorridas, ajustes efetuados, tempestividade das demonstrações a serem consolidadas e, também, regula sobre a divulgação no seu item 8, o qual determina que “as demonstrações contábeis consolidadas devem ser

complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações” dispostas abaixo no Quadro 2:

Quadro 2 – Itens da NBC T 16.7 sobre divulgação do Balanço Patrimonial

Item 8 (a)	Identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação.
Item 8 (b)	Procedimentos adotados na consolidação.
Item 8 (c)	Razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso.
Item 8 (d)	Natureza e montantes dos ajustes efetuados.
Item 8 (e)	Eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

Fonte: Adaptado de NBC T 16.7 (2018).

2.4.3 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

A NBC T 16.9 estabelece as definições de amortização, depreciação, exaustão, valor bruto contábil, valor líquido contábil, valor depreciável, amortizável e exaurível, valor residual e vida útil econômica. Ela apresenta ainda os critérios de mensuração e reconhecimento, os métodos de depreciação, amortização e exaustão e mostra os procedimentos quanto à divulgação nas demonstrações no seu item 16, o qual determina que “as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa” as determinações contidas no Quadro 3:

Quadro 3 – Itens da NBC T 16.9 sobre divulgação do Balanço Patrimonial

Item 16 (a)	O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada.
Item 16 (b)	O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período.
Item 16 (c)	As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

Fonte: Adaptado de NBC T 16.9 (2018).

A NBC T 16.9 estará revogada a partir de 1º de Janeiro de 2019 e o ativo imobilizado, juntamente com sua depreciação, passará a ser regulamentado pela NBC TSP 07 – Ativo

Imobilizado, com a finalidade de proporcionar uma informação mais completa, detalhada e padronizada e possibilitar uma melhor comparabilidade entre os entes. (PIPCP, p. 9). Além disso, o PIPCP estabelece que a obrigatoriedade dos registros contábeis acerca do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável, seguindo a nova norma (NBC TSP 07), se darão a partir de 1º de Janeiro de 2019, exceto os bens do patrimônio cultural e de infraestrutura, os quais possuem prazo para obrigatoriedade dos registros contábeis a partir de 2022.

2.4.4 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

A NBC T 16.10 regula sobre os critérios e procedimentos necessários à avaliação e mensuração de disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e trata ainda da reavaliação e redução ao valor recuperável dos entes públicos. A NBC T 16.10, publicada em 2008, foi atualizada em 2013 pela Resolução CFC n.º 1.437/13 e também sofreu algumas exclusões de itens com a publicação da NBC TSP 04 – Estoques em 2016, que dispõe sobre o tratamento contábil dos estoques. Além disso, a NBC T 16.10 estará revogada a partir de 1º de Janeiro de 2019, de acordo com a publicação da NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado.

Acerca da divulgação no Balanço Patrimonial e de informações complementares em Notas Explicativas, a NBC T 16.10 dispõe apenas sobre o ativo imobilizado e o intangível obtido a título gratuito, assim como está disposto no Quadro 4:

Quadro 4 – Itens da NBC T 16.10 sobre divulgação do Balanço Patrimonial

Item 27	O critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas.
Item 33	O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas

Fonte: Adaptado de NBC T 16.10 (2018).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para alcançar o objetivo geral deste trabalho de verificar como está o processo de adequação dos Balanços Patrimoniais dos Estados do Nordeste às NBCASP, e de forma mais detalhada os objetivos específicos, a pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como exploratória, pois assim

como explica Gil (2017, p. 26): “as pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito”.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa busca empregar métodos qualitativos, pois o estudo considera a qualidade dos demonstrativos contábeis do setor público, e quantitativos, para a realização da análise de conformidade entre os demonstrativos contábeis e as normas aplicáveis a eles. A abordagem qualitativa proporciona análises mais subjetivas e profundas em relação ao fenômeno estudado e destaca características não observadas por meio de um estudo quantitativo; já a abordagem quantitativa, caracteriza-se pela aplicação de recursos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. (BEUREN, 2006).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa caracteriza-se como documental, pois o material utilizado na pesquisa foram os Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas de 2016 dos Estados do Nordeste, além das NBCASP vigentes e aplicáveis aos demonstrativos estudados. A pesquisa documental, conforme Gil (2017, p. 29), “vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação etc”. O autor ainda complementa que “recomenda-se que seja considerada fonte documental quando o material consultado é interno à organização, e fonte bibliográfica quando for obtido em bibliotecas ou bases de dados”.

Para a realização da pesquisa, foi realizada uma busca nos portais de transparência dos Governos dos Estados do Nordeste, onde estão publicados os Balanços Gerais, que possuem os Balanços Patrimoniais e Notas Explicativas, dentre outros demonstrativos; também foi realizada uma busca no site do CFC para a obtenção das NBCASP utilizadas na pesquisa. Após a obtenção de todo o material, foi efetuada uma análise comparativa através de planilhas e tabelas sobre a conformidade entre as NBCASP e os demonstrativos em estudo quanto à adequação da divulgação destes, onde segundo Lakatos (1981, p. 32, apud Marconi, 2017, p. 109) o método comparativo “realiza comparações, com a finalidade de verificar similitudes e explicar divergências”. Posteriormente, foi calculado o nível de conformidade para cada Estado em relação à sua adequação às NBCASP.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente tópico apresenta os resultados obtidos da análise de conformidade realizada para conhecer como está o processo de adequação das demonstrações contábeis do setor público às NBCASP aplicáveis. Para a divulgação do Balanço Patrimonial do exercício de 2016, os entes públicos deveriam seguir a NBC T 16.6 R1 – Demonstrações Contábeis, NBC T 16.7 –

Consolidação das Demonstrações Contábeis, NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão e NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Os itens contidos nas tabelas a seguir, correspondentes aos itens das NBCASP, estão apresentados nos quadros exibidos no referencial teórico.

Tabela 2 – Conformidade com a NBC T 16.6 R1

Estados	Item da Norma										Total	Conformidade
	7.	9.	10.	13.	15.	16.	17.	18.	19.	41.		
Alagoas	SI	SI	SIM	NÃ	SI	SI	SI	SI	SI	SIM	9/10	90,00%
	M	M		O	M	M	M	M	M			
Bahia	SI	SI	SIM	SIM	SI	SI	SI	SI	SI	SIM	10/10	100,00%
	M	M			M	M	M	M	M			
Ceará	SI	SI	SIM	SIM	SI	SI	SI	SI	SI	SIM	10/10	100,00%
	M	M			M	M	M	M	M			
Maranhão	SI	SI	NÃ	NÃ	SI	SI	SI	SI	SI	NÃ	7/10	70,00%
	M	M	O	O	M	M	M	M	M	O		
Paraíba	SI	SI	SIM	NÃ	SI	SI	SI	SI	SI	SIM	9/10	90,00%
	M	M		O	M	M	M	M	M			
Pernambuco	SI	SI	SIM	NÃ	SI	SI	SI	SI	SI	SIM	9/10	90,00%
	M	M		O	M	M	M	M	M			
Piauí	SI	SI	NÃ	NÃ	SI	SI	SI	SI	SI	SIM	8/10	80,00%
	M	M	O	O	M	M	M	M	M			
Rio Grande do Norte	SI	SI	SIM	NÃ	SI	SI	SI	SI	SI	SIM	9/10	90,00%
	M	M		O	M	M	M	M	M			
Sergipe	SI	SI	NÃ	NÃ	SI	SI	SI	SI	SI	SIM	8/10	80,00%
	M	M	O	O	M	M	M	M	M			

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

De acordo com a Tabela 2, pode-se perceber que os Estados do Nordeste, em média, estão em um nível alto de conformidade, seguindo o que determina a NBC T 16.6 R1, no que diz respeito à divulgação do Balanço Patrimonial. Com um nível de conformidade de 100%, destaca-se Bahia e Ceará, cujos Balanços Patrimoniais estão totalmente de acordo com os itens da NBC T 16.6 R1. Além disso, apenas esses dois Estados estão de acordo com o item 13, que trata a respeito da

evidenciação do resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores. (NBC T 16.6 R1, 2014).

Em controvérsia, o Maranhão possui apenas 70% de conformidade. Vale ressaltar que não foram encontradas as Notas Explicativas do Estado do Maranhão no portal de transparência, portanto o item 41 da norma em análise foi considerado sem conformidade. Os demais Estados estão entre 80% e 90% de conformidade.

Maranhão, Piauí e Sergipe não estão em total conformidade com o item 10, pois suas respectivas demonstrações não apresentam todas as contas retificadoras como valores redutores das contas ou grupos que lhe deram origem. (NBC T 16.6 R1, 2014).

Tabela 3 – Conformidade com a NBC T 16.7

Estados	Item da norma					Total	Conformidade
	8. (a)	8. (b)	8. (c)	8. (d)	8. (e)		
Alagoas	NÃO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	2/5	40,00%
Bahia	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	0/5	0,00%
Ceará	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	0/5	0,00%
Maranhão	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	0/5	0,00%
Paraíba	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	0/5	0,00%
Pernambuco	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	5/5	100,00%
Piauí	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	0/5	0,00%
Rio Grande do Norte	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	1/5	20,00%
Sergipe	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	0/5	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Ao analisar os dados da Tabela 3, percebe-se que apenas Pernambuco evidencia a consolidação totalmente de acordo com a norma NBC T 16.7, ou seja, é o único Estado do Nordeste que divulga conforme legaliza a norma, quanto à consolidação das Demonstrações Contábeis. Alagoas possui apenas 40% de conformidade com a norma, pois o Estado divulga os procedimentos adotados na consolidação e as razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios; já Rio Grande do Norte, com 20% de conformidade, obedece apenas ao item 8. (a), pois suas Notas Explicativas contêm a identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação. (NBC T 16.7, 2008).

Os demais Estados não estão em acordo com nenhum dos itens analisados acima, porém vale salientar que a não conformidade quanto à divulgação, não significa que não ocorra a consolidação das Demonstrações Contábeis.

Tabela 4 – Conformidade com a NBC T 16.9

Estados	Item da norma			Total	Conformidade
	16. (a)	16. (b)	16. (c)		
Alagoas	NÃO	SIM	NÃO	1/3	33,33%
Bahia	NÃO	SIM	NÃO	1/3	33,33%
Ceará	NÃO	NÃO	NÃO	0/3	0,00%
Maranhão	NÃO	NÃO	NÃO	0/3	0,00%
Paraíba	NÃO	SIM	NÃO	1/3	33,33%
Pernambuco	NÃO	NÃO	NÃO	0/3	0,00%
Piauí	NÃO	NÃO	NÃO	0/3	0,00%
Rio Grande do Norte	NÃO	NÃO	NÃO	0/3	0,00%
Sergipe	NÃO	NÃO	NÃO	0/3	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Os itens expostos na Tabela 4 referem-se à depreciação do ativo imobilizado. Alagoas, Bahia e Paraíba são os únicos Estados que possuem alguma correspondência com a norma. Eles possuem 33,33% de conformidade, pois divulgam o valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início e no fim do período. (NBC T 16.9, 2008). Nenhum Estado divulga, para cada classe do imobilizado, o método utilizado, a vida útil econômica, a taxa utilizada nem as mudanças nas estimativas destes nem em relação a valores residuais.

Tabela 5 – Conformidade com a NBC T 16.10

Estados	Item da norma			Conformidade
	27.	33.	Total	
Alagoas	SIM	SIM	2/2	100,00%
Bahia	NÃO	NÃO	0/2	0,00%
Ceará	NÃO	NÃO	0/2	0,00%
Maranhão	NÃO	NÃO	0/2	0,00%
Paraíba	NÃO	NÃO	0/2	0,00%
Pernambuco	NÃO	SIM	1/2	50,00%

Piauí	NÃO	NÃO	0/2	0,00%
Rio Grande do Norte	SIM	SIM	2/2	100,00%
Sergipe	NÃO	NÃO	0/2	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A Tabela 5 expõe os dois itens da NBC T 16.10 que foram utilizados na análise de conformidade e versam sobre a evidenciação de ativos das entidades do setor público. O item 27, o qual estabelece que “o critério de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua mensuração devem ser evidenciados em notas explicativas” (NBC T 16.10), foi praticado por Alagoas e Rio Grande do Norte; já o item 33, o qual determina que “o critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas” (NBC T 16.10), foi adotado por Alagoas, Pernambuco e Rio Grande do Norte.

Apenas Alagoas e Rio Grande do Norte possuem 100% de conformidade com a norma, enquanto que Pernambuco possui 50% e os demais Estados não possuem nenhuma correspondência.

Tabela 6 – Conformidade Total

Estados	NBC T 16.6 R1	NBC T 16.7	NBC T 16.9	NBC T 16.10
Alagoas	90,00%	40,00%	33,33%	100,00%
Bahia	100,00%	0,00%	33,33%	0,00%
Ceará	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Maranhão	70,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Paraíba	90,00%	0,00%	33,33%	0,00%
Pernambuco	90,00%	100,00%	0,00%	50,00%
Piauí	80,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Rio Grande do Norte	90,00%	20,00%	0,00%	100,00%
Sergipe	80,00%	0,00%	0,00%	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A Tabela 6 mostra o nível de conformidade do Balanço Patrimonial e suas Notas Explicativas com as normas analisadas anteriormente. Apenas o Estado de Alagoas possui correspondência com as quatro normas, Pernambuco e Rio Grande do norte fazem correspondência com três normas, NBC T 16.6 R1, NBC T 16.7 e NBC T 16.10, apenas a norma que trata acerca da

depreciação, NBC T 16.9, foi ignorada. Em controvérsia, Ceará, Maranhão, Piauí e Sergipe são os Estados que possuem menos conformidade com as normas em estudo, pois estes possuem concordância unicamente com a NBC T 16.6 R1, sendo Maranhão o pior dentre eles, pois possui somente 70% de conformidade com esta norma. Por fim, Bahia e Paraíba, possuem conformidade com duas normas, NBC T 16.6 R1 e NBC T 16.9.

A NBC T 16.6 R1 é praticada por todos os Estados, enquanto que as demais normas possuem apenas, cada uma delas, três Estados que possuem alguma conformidade. Fazem correspondência com a NBC T 16.7, os Estados de Alagoas, Pernambuco e Rio Grande do Norte, com a NBC T 16.9, Alagoas, Bahia e Paraíba e com a NBC T 16.10, Alagoas, Pernambuco e Rio Grande do Norte.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou identificar o nível de conformidade entre os Balanços Patrimoniais e suas Notas Explicativas dos Estados da região Nordeste com o que as NBCASP determinam para a evidenciação dos mesmos.

Como visto na análise dos resultados, das quatro normas aplicáveis, tanto por estarem vigentes em 2016 para a elaboração do Balanço Geral dos entes públicos quanto por tratarem da divulgação do Balanço Patrimonial, somente a NBC T 16.6 R1 possui um bom nível de conformidade com os demonstrativos analisados, cujo menor índice é do Maranhão com 70% de conformidade.

Porém, vale destacar que tal norma aborda conceitos e procedimentos contábeis de evidenciação simples, como divulgar as demonstrações apresentando os valores correspondentes do exercício anterior, informar a unidade dos valores monetários apresentados, caso seja em unidades de milhar ou unidades de milhão, apresentar as contas retificadoras como redutoras das contas que lhe deram origem e a separação de circulante e não circulante para ativos e passivos. (NBC T 16.6 R1). Portanto, os altos níveis de conformidade com esta norma eram previstos devido ao baixo grau de exigibilidade.

Com relação às demais normas, NBC T 16.7, NBC T 16.9 e NBC T 16.10, cada uma possui apenas três Estados correspondentes, ou seja, Estados que possuem correspondência com, no mínimo, um item que explana sobre a divulgação do Balanço Patrimonial. Neste caso, destaca-se o Estado de Alagoas, o qual faz correspondência com as três normas e possui total conformidade com a NBC T 16.10, Pernambuco com 100% de conformidade com a NBC T 16.7 e Rio Grande do Norte com 100% de conformidade com a NBC T 16.10.

Todavia, ocorreram repetidas vezes (18) de as normas não possuem nenhuma conformidade, de acordo com a pesquisa; isto quer dizer que a divulgação da consolidação, da depreciação e da avaliação e mensuração de ativos e passivos foi, na maior parte dos casos, ignorada pelos órgãos responsáveis pela elaboração do Balanço Patrimonial. Embora o processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade Pública esteja sendo aplicado de forma gradual, os Balanços Patrimoniais de 2016 dos Estados do Nordeste, em geral, não se mostraram muito conformes e convergidos às NBCASP aplicáveis.

Por fim, sugere-se que no futuro sejam realizadas novas pesquisas com os demonstrativos contábeis de 2017 ou do exercício mais recente para que possa ser feita a comparação com esta pesquisa e verificar se houve evolução na divulgação do Balanço Patrimonial. Sugere-se também uma pesquisa tendo como objeto de estudo outros demonstrativos, ou ainda os Balanços Patrimoniais de outros Estados do Brasil para que seja possível averiguar a situação do Nordeste a nível nacional, quanto à convergência às NBCASP.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BOZIO, Queila Franciéle Fabris; SMANIA, Bruno; PETRI, Jéssica Naiara; MARTINS, Vinícius Abílio. Novas normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma evidência ao controle social., In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 6., 2015, Santa Catarina. **Anais dos Trabalhos Científicos e Técnicos**.

Brasil. Lei Complementar n. 101, de 4 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 12 abr. 2018.

COELHO, Angela; PASSADOR, João Luiz. Estudo de Notas Explicativas Relacionadas ao Ativo Imobilizado Segundo As NBC TSP: Uma Análise dos Balanços do Estado de Santa Catarina no Período de 2010 a 2014. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 20., 2016, Fortaleza. **Anais dos Trabalhos Científicos e Técnicos**.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **NBC T 16.6 (R1)**: Demonstrações Contábeis. 2. ed. Brasília, outubro/2014. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCT16.6\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCT16.6(R1).pdf)>. Acesso em: 12 abr. 2018.

_____. **NBC T 16.7**: Consolidação das Demonstrações Contábeis. Brasília, novembro/2008. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1134.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2018.

_____. **NBC T 16.9**: Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, novembro/2008. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2018.

_____. **NBC T 16.10**: Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Brasília, novembro/2008. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1137.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2018.

_____. **NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL**: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, outubro/2016. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2018.

DINIZ, Josedilton Alves; SILVA, Suzany Ferreira Silvestre da; SANTOS, Leandro da Costa; MARTINS, Vinícius Gomes. Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. **REPeC**, Brasília, v. 9, n. 3, art. 3, p. 275-294, jul./set., 2015.

FÉLIX, Leonardo Pedro. **Evolução da Contabilidade Pública no Brasil**. 2013. 30 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2013.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; MACÊDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; FILHO, José Francisco Ribeiro; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NA ÁREA PÚBLICA: Uma análise das percepções dos auditores de TCES, contadores e gestores públicos. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 8, p. 69-91, jan./abr., 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

KOHAMA, Heilio. **Balancos Públicos: Teoria E Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha; MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. **Revista Controle**, vol. 9, n. 1, jan./jun., 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MOURA, Ayres; NASCIMENTO, Leonardo; BREDÁ, Zulmir Ivânio. **O Brasil e as Ipsas**. IBRACON, 2017. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4517>>. Acesso em: 06 mar. 2018.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ROZA, Mariana Costa da; QUINTANA, Alexandre Costa; JACQUES, Flávia Verônica Silva; MACHADO, Daiane Pias. Análise da Adequação das Demonstrações Contábeis dos Estados da Região Sul às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 13, n 24, p. 23-36, mai./ago., 2013.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual De Contabilidade Aplicada Ao Setor Público**. 7. ed. Brasília, junho/2017. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>>. Acesso em: 06 mar. 2018.

_____. **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. Brasília, setembro/2015. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+PIPCP+-+Anexo+Portaria+548-2015.pdf/02621710-aeb1-43ca-8289-db115cf68356>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

_____. **Portaria n° 548.** Brasília, setembro/2015. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIPCP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1>>. Acesso em: 24 abr. 2018.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TESOURO NACIONAL. **Entenda o PIPCP.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/publicado-o-plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais>>. Acesso em: 01 mar. 2018.